ט"ו באייר התשע"ד

15 במאי 2014

אל: חברי ועדת החוקה, חוק ומשפט

מאת: הייעוץ המשפטי לוועדה

**הצעת חוק להעמקת גביית המסים והגברת האכיפה (תיקוני חקיקה), התשע"ד–2014 – נקודות לדיון**

**מס הכנסה**

**סעיף 1(1) להצעת החוק – תיקון סעיף 193 לפקודת מס הכנסה (עיקול רכב)**

|  |
| --- |
| (א) כל סכום שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו, רשאי פקיד השומה לאכוף תשלומו לפי ההוראות שלהלן, או על פי פקודת המסים (גביה), והוראות אותה פקודה, חוץ מסעיף 12 שבה, יחולו על גביית כל סכום כאמור כאילו היה מס כמשמעותו באותה פקודה; אלא שאם פקיד השומה איננו מושל המחוז, ישלח פקיד השומה למושל המחוז שבו יושב הנישום, או שבו הוא עוסק בעסקו, תעודה בחתימת פקיד השומה ובה יפורש סכום הפיגורים המגיע מאת הנישום, ומושל המחוז, משקיבל את התעודה, יאכוף את התשלום לפי הוראות פקודת המסים (גביה) החלות על גביית סכום כאמור.  (ב) לצורך אכיפת תשלום לפי הוראות סעיף קטן (א), רשאי פקיד שומה לעקל בהתאם להוראות סעיף 5(1) לפקודת המסים (גבייה), גם רכב של החייב הנמצא ברשות הרבים, שלא במהלך נסיעה, ובלבד שמתקיים המפורט להלן, לפי העניין:  (1) הרכב נמצא בסמוך לחצריו של החייב;  (2) אם הרכב אינו נמצא בסמוך לחצריו של החייב – מתקיימים תנאים אלה:  (א) לעיקול קדם עיקול ברישום של כלי הרכב במשרד הרישוי והומצאה לחייב הודעה על כך; לעניין המצאה כאמור יחולו הוראות סעיף 12ב לפקודת המסים (גבייה);  (ב) פקיד השומה עשה מאמץ סביר להודיע לחייב, סמוך לפני העיקול, על הכוונה לעקל את רכבו. |

**רקע לתיקון המוצע – פרשת מנאע**

בפרשת **מנאע**[[1]](#footnote-1) נדונה השאלה, האם מוסמכת רשות המסים לגבות חובות מס באמצעות עיקול רכבים במחסומי דרכים שמקימה המשטרה לצרכים מבצעיים. בית המשפט קבע, כי פקודת המסים (גביה) אינה מעניקה הסמכה מפורשת לרשות המסים לתפוס רכבים במחסומי דרכים המוקמים על ידי המשטרה לצרכים מבצעיים. משכך, בשל עקרון חוקיות המנהל, ולפיו רשות מנהלית אינה מורשית לבצע פעולה שהיא לא הוסמכה במפורש לעשותה[[2]](#footnote-2), רשות המסים אינה מוסמכת לתפוס רכבים באופן האמור.

השאלה המרכזית בפסק הדין היתה, מהי הפרשנות שיש להעניק לסעיף 5(1) לפקודת המסים (גבייה), המסמיך את גובה המס להיכנס לחצריו של סרבן מס ולעקל את מיטלטליו. רשות המסים טענה, כי אם הסעיף העניק לה את הסמכות להיכנס לחצרי החייב ולעקל את מיטלטליו, קל וחומר שיש לה את הסמכות לתפוס את מיטלטלי החייב ברשות הרבים, שכן עיקול ברשות היחיד של החייב פוגעני יותר מעיקול ברשות הרבים. מנגד, העותרים טענו כי נדרשת הסמכה מפורשת לתפוס רכבים ברשות הרבים, וסעיף 5(1) האמור אינו כולל הסמכה כזאת. בית המשפט מוכן היה להניח שמבחינה לשונית קיים עיגון לשתי הפרשנויות המוצעות לסעיף 5(1) האמור. לכן, עבר בית המשפט לבחון את תכלית החקיקה:

באשר לתכלית הסובייקטיבית של סעיף 5 לפקודת המסים (גבייה) (=כוונת המחוקק בעת חקיקתו של סעיף זה) – בית המשפט קבע, כי מטרת חקיקתם היתה להרחיב את סמכויות הגבייה המנויות בפקודה במובנים מסוימים ולצמצמן במובנים אחרים, בלא שקיימת התייחסות קונקרטית לנושא המחלוקת.

באשר לתכלית האובייקטיבית של החוק (=הכוונות הכלליות העומדות ביסוד כל דבר חקיקה) – בית המשפט קבע, כי זו כוללת היבטים שונים אשר מוליכים לכוונים מנוגדים: מן הצד האחד השאיפה להביא לגבייה אפקטיבית של מס ולשמירה על שלטון החוק, ומן הצד השני הרצון לשמור ולהגן על זכויות אדם שונות. במסגרת זו, קבע בית המשפט כי הפעלת סמכויות של גבייה מינהלית במחסומי דרכים המוקמים על ידי המשטרה לצרכים מבצעיים, כשהאדם חשוף לעיני כל וכשאפשרויות הפעולה שלו מוגבלות מאלו הנתונות לו כשהוא מצוי בביתו פוגעת פגיעה ממשית באגד של זכויות יסוד (ראו להלן), ושעצמת הפגיעה בזכויות היא חזקה הרבה יותר מאשר הפגיעה הנגרמת לפרט במקרה של עיקול בחצריו (וזאת בניגוד ל"קל וחומר" שניסתה רשות המסים לטעון). לפי פסק הדין, זכויות היסוד הנפגעות מהפעלת סמכויות כאמור ברשות הרבים הן אלה:

* **הזכות לכבוד** – בית המשפט קבע, כי הליכי גבייה המתבצעים אגב עיכוב אקראי של החייב כשהוא חשוף לעיני העוברים ושבים ומצוי בעמדה רגישה ומוחלשת, שבה אפשרויות הפעולה שלו מוגבלות ויכולתו להתגונן פחותה, כל זאת כשהימנעותו מלהסדיר את חובו אפשר שנגרמה בתום לב – פוגעת בכבודו.
* **הזכות לפרטיות** – בית המשפט קבע, כי עיכוב הנהג וייחוס לו חוב מס מתבצעים בפומבי לאור היום ובאופן חשוף ונטול דיסקרטיות, תוך פגיעה ביכולתו של הפרט לווסת את היקף המידע על אודותיו ולהותירו במרחב שבינו לבין הרשויות – פוגעת בזכותו לפרטיות.
* **חופש התנועה** – בית המשפט קבע, כי במציאות שבה כלי רכב פרטי משמש אמצעי לתנועה, עיכובו של נישום במחסום לשם עיקול רכבו, בהפתעה, לאחר שכבר יצא מהבית והחל בנסיעתו ולא תמיד עומד לרשותו אמצעי תחבורה סביר אחר שיביא אותו ליעד נסיעתו – פוגעת באופן ממשי בחופש התנועה שלו וביכולתו להגיע למחוז חפצו.
* **זכות טיעון, הליך הוגן וגישה לערכאות** – בית המשפט קבע, כי תפיסת רכבו של אדם באמצע רשות הרבים – פוגעת בזכות הטיעון שלו כלפי רשות המסים, ובזכותו להביא את עניינו לביקורת שיפוטית[[3]](#footnote-3).

לדברי בית המשפט, מכיוון שמדובר בפגיעה ממשית בזכויות יסוד מרכזיות, דרישת ההסמכה המפורשת צריכה להתפרש בקפדנות יתר, ועל כן הוראות פקודת המסים (גביה) אינן יכולות להתפרש כמעניקות סמכות כללית, רחבה, גורפת ובלתי מוגבלת לגבות מן הנישום מס בכל אמצעי שהוא. משכך, הגיע בית המשפט למסקנה שפקודת המסים (גביה) אינה כוללת הסמכה מפורשת לרשות המסים לתפוס רכבים במחסומי דרכים המוצבים ברשות הרבים.

לאור האמור, מבקשת הצעת החוק לקיים את דרישת "ההסמכה המפורשת" ולקבוע בחקיקה ראשית סמכות ברורה ומפורשת לרשות המסים – בהתקיים תנאים מסוימים – לתפוס רכבים המצויים ברשות הרבים. אמנם, עיגונה של הסמכות האמורה בחקיקה ראשית מקיימת את דרישת ההסמכה המפורשת עליה עמד בית המשפט, אך בבואו לקבוע סמכות כאמור בחקיקה, נדרש המחוקק לבחון האם עיצובה של הסמכות המוענקת נעשה באופן שנותן מענה מידתי לפגיעה בזכויות היסוד עליהן הצביע בית המשפט. שכן, אם במסגרת פסק הדין נבחנה שאלת הפגיעה בזכויות במסגרת פרשנות סעיף 5(1) לפקודת המסים (גבייה) לאור התכלית האובייקטיבית של החקיקה ושאלת ההסמכה המפורשת, הרי שלאחר עיגונה של סמכות זו באופן מפורש בחקיקה, עשויה שוב להיבחן שאלת הפגיעה בזכויות, הפעם במסגרת שאלת חוקתיותו של החוק לנוכח הוראות חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו.

במסגרת דיונים פנימיים שקדמו לדיון בוועדת החוקה חוק ומשפט, התגבש מתווה חקיקתי מעודכן שמעצב את הסמכות המוצעת באופן שמרכך ומקטין – עד כמה שניתן – את הפגיעה בזכויות עליהן הצביע בית המשפט בפסק הדין. במסגרת תיאור המתווה המוצע, נתייחס גם לשאלת מידתיותו. להלן הנוסח המעודכן של ההצעה לעגן את סמכות פקיד השומה לעקל רכב:

|  |
| --- |
| (א) כל סכום שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו, רשאי פקיד השומה לאכוף תשלומו לפי ההוראות שלהלן, או על פי פקודת המסים (גביה), והוראות אותה פקודה, חוץ מסעיף 12 שבה, יחולו על גביית כל סכום כאמור כאילו היה מס כמשמעותו באותה פקודה; אלא שאם פקיד השומה איננו מושל המחוז, ישלח פקיד השומה למושל המחוז שבו יושב הנישום, או שבו הוא עוסק בעסקו, תעודה בחתימת פקיד השומה ובה יפורש סכום הפיגורים המגיע מאת הנישום, ומושל המחוז, משקיבל את התעודה, יאכוף את התשלום לפי הוראות פקודת המסים (גביה) החלות על גביית סכום כאמור.  (ב) לצורך אכיפת תשלום לפי הוראות סעיף קטן (א), רשאי פקיד שומה לעקל בהתאם להוראות סעיף 5(1) לפקודת המסים (גבייה), גם רכב של החייב החונה ברשות הרבים, ובלבד שמתקיים המפורט להלן, לפי העניין:  (1) הרכב חונה בסמוך לחצריו של החייב;  (2) אם הרכב חונה שלא בסמוך לחצריו של החייב – מתקיימים תנאים אלה:  (א) לעיקול קדם עיקול ברישום של כלי הרכב במשרד הרישוי והומצאה לחייב הודעה על כך; לעניין המצאה כאמור יחולו הוראות סעיף 12ב לפקודת המסים (גבייה);  (ב) פקיד השומה עשה מאמץ סביר להודיע לחייב, סמוך לפני העיקול, על הכוונה לעקל את רכבו; היה החייב תאגיד – ייעשה מאמץ סביר להודיע על הכוונה לעקל את הרכב למי שנוהג דרך קבע ברכב, לבא כוחו של החייב או למשרד הרשום של התאגיד. |

מוצע לתקן את ס' 193 לפקודת מס הכנסה (להלן – "הפקודה"), ולהסמיך באופן מפורש פקיד שומה לעקל ולתפוס רכבים של נישומים החייבים במס, בנסיבות ובתנאים הקבועים בסעיף. תיקון דומה מוצע גם בחוקי המס האחרים. על פי המתווה המוצע, כאשר חוב מס של נישום הפך סופי, ואינו ניתן עוד להשגה או לערעור, פקיד השומה רשאי יהיה לעקל את רכבו של החייב, וזאת באחד משני המצבים הבאים:

* הרכב חונה בסמוך לחצרי החייב.
* הרכב אינו חונה בסמוך לחצרי החייב. במצב כזה לפני שפקיד השומה יהיה רשאי לעקל את הרכב יש צורך שיתקיימו שני התנאים הבאים: ראשית, נרשם עיקול על הרכב ונשלחה לחייב הודעה על העיקול; שנית, נעשה ניסיון להודיע לחייב, בסמוך לפני העיקול, על הכוונה לעקל את הרכב.

המתווה המוצע כולל 3 אלמנטים שמטרתם לצמצם את הפגיעה בזכויות החייב עליה הצביע בית המשפט בפרשת **מנאע**, במטרה להפוך את ההסדר למידתי ומאוזן יותר: (1) סוג החוב הניתן לגבייה; (2) מצבו הפיזי של הרכב; (3) יידוע החייב. להלן התייחסות לכל אחד ממרכיבים אלה:

(1) **סוג החוב הניתן לגבייה באמצעות ההסדר המוצע** – על פי הניסוח המוצע, ההסדר של תפיסת רכבים אפשרי "לצורך אכיפת תשלום לפי הוראות סעיף קטן (א)", כאשר סעיף קטן (א) עוסק ב"כל סכום שאדם **חייב** לשלם לפי פקודה זו". לפי סעיפים 183 ו-184 לפקודה, אם אדם הגיש השגה או ערעור על שומה שהוצאה לו, הוא אינו חייב לשלם את שיעור המס השנוי במחלוקת עד לתום הליכי ההשגה או הערעור. משכך, ברור כי ההסדר המוצע יחול רק לגבי חוב מס סופי שאינו ניתן עוד להשגה או לערעור, שכן רק חוב כזה הוא סכום ש"אדם חייב לשלם" לפי הפקודה.

כאמור, בהלכת **מנאע** נקבע, כי בתפיסת רכבים ברשות הרבים יש – בין היתר – פגיעה בזכות להליך הוגן וזכות הגישה לערכאות. זאת, בשל העדר היכולת האפקטיבית של האדם שרכבו נתפס ברשות הרבים להתגונן בפני המהלך, ולמצות את מכלול הזכויות הדיונית והמשפטיות העומדות לרשותו. החלת ההסדר המוצע רק על חוב מס שאינו ניתן עוד להשגה או ערעור, קרי: רק על חייב שמיצה את כל זכויותיו הדיוניות האפשריות – המנהליות והמשפטיות – יש בה כדי לצמצם באופן משמעותי את הפגיעה האמורה. בנוסף, יש בכך גם כדי לצמצם את הפגיעה בכבודו של החייב, עליה הצביע בית המשפט. מפסק דין **מנאע** עולה, שחלק לא מבוטל מהפגיעה בכבוד החייב נעוץ בחוסר האונים שבו מצוי אותו אדם שרכבו נלקח ממנו ברשות הרבים, ושאפשרויות הפעולה שלו מוגבלות ויכולתו להתגונן פחותה. החלת ההסדר המוצע רק על חוב שאינו ניתן עוד להשגה או ערעור, מצמצמת את אלמנט חוסר האונים, בשל העובדה שבכל מקרה אין לחייב דרכי פעולה לגיטימיות נוספות.

(2) **מצבו הפיזי של הרכב** – על פי ההסדר המוצע, ניתן יהיה לעקל רכב באחד משני מצבים:

המצב הראשון – הרכב חונה סמוך לחצרי החייב, למשל, הרכב חונה ברחוב שמתחת לביתו של החייב. זהו מצב שכיח, שכן חלק ניכר מהאנשים בישראל אינם בעלי חנייה המצויה בתוך החצרים הפרטיים שלהם, אלא הם מחנים את רכבם ברשות הרבים בסמוך לביתם.

המצב השני – הרכב אינו חונה בסמוך לחצריו של החייב, אלא במקום אחר, למשל, החייב החנה את רכבו בשכונה אחרת / במרכז העיר / בקניון.

כך או כך, לפי התיקון המוצע לא ניתן יהיה לעקל רכב המצוי במהלך נסיעה או לעשות שימוש במחסומי דרכים של המשטרה, בדומה לנוהל שלגביו הוגשה העתירה בפרשת **מנאע**, שכן אז לא יהיה מדובר ברכב "חונה"[[4]](#footnote-4). עיצוב ההסדר המוצע באופן האמור, מצמצם את הפגיעה בזכויות הנישום ובכלל זה הפגיעה בכבודו ובחופש התנועה שלו. שכן, הפגיעה בכבוד ובחופש התנועה של אדם שהחנה את רכבו – בין אם סמוך לביתו ובין אם במקום אחר – והרשות באה ותופסת את הרכב בשל חוב מס, קטנה באופן משמעותי מהפגיעה בכבוד ובחופש התנועה של אדם הנוסע ברכבו שהרשויות עוצרות אותו בצד הדרך, תופסות את רכבו ומותירות אותו עומד בצד הדרך. ניתן לדמות סיטואציה זו למצב שבו הרשות גוררת רכב אשר חונה במקום שאסור לחנות בו לפי דיני התעבורה. בשני המקרים, גם אם יש בגרירת הרכב החונה משום פגיעה בכבוד ובחופש התנועה של בעל הרכב שבא למקום שבו החנה את רכבו ומוצא שרכבו נגרר, הרי שלצורך אכיפת דיני התעבורה או גבייה אפקטיבית של חובות המס של הנישום – מדובר בפגיעה מידתית.

(3) **יידוע החייב** – על פי המוצע, כדי לעקל רכב שאינו נמצא בסמוך לחצריו של החייב, יידרש קודם לעיקול בפועל עיקול ברישום של כלי הרכב שעליו הומצאה לחייב הודעה, וכן מאמץ סביר של פקיד השומה להודיע לחייב, סמוך לפני העיקול, על הכוונה לעקל את הרכב (בדרך כלל – בשיחה טלפונית).

הפגיעה בכבודו של החייב, עליה הצביע בית המשפט בהלכת **מנאע**, נגרמת, בין היתר, ממימד ההפתעה שבו מצוי אדם שלפתע פתאום הרשויות עוצרות אותו באמצע רשות הרבים ונוטלות ממנו את רכבו. כאשר מדובר בחוב מס סופי שהחייב מודע לכך שהוא חייב לשלם את חוב המס – שהרי אין לו עוד אפשרויות להשיג או לערער – ולכך שהוטל עיקול ברישום על הרכב, הרי שהוא יודע שבכל רגע ורגע ייתכן שרכבו ייתפס על ידי רשויות המס. בכך מתאיין – או למצער מצטמצם מאוד – אלמנט ההפתעה, ועמו גם הפגיעה בכבודו של החייב.

לסיכום, נראה כי עיצובו של ההסדר המוצע נעשה באופן שמקנה לרשויות המס כלי אכיפה יעיל במטרה להביא לגבייה אפקטיבית של מס ולשמירה על שלטון החוק, מצד אחד, תוך ניסיון לרכך ולמזער עד כמה שניתן את הפגיעה בחייב ולהפוך אותה למידתית ומאוזנת, מצד שני. שילוב שלושת האלמנטים האמורים, קרי: העובדה שמדובר בחוב מס סופי, העובדה שהרכב חונה ואינו נמצא בתנועה והעובדה שהחייב יודע על כך שנרשם עיקול על הרכב, מצמצם באופן ניכר – אם כי לא מאיין לחלוטין – את הפגיעה בזכויות עליה הצביע בית המשפט העליון בהלכת **מנאע**, והופך את הפגיעה למידתית ומאוזנת.

חשוב להדגיש כי יש לראות את הליכי הגבייה במבט כולל. עיקול רכב הוא חלק ממכלול שלם של אמצעי גבייה שיש לרשויות המס, ובמקרים רבים הוא יהיה אמצעי מידתי יותר מאמצעי גבייה אחרים. ברור שגם את אמצעי הגבייה הזה יש להפעיל במידתיות אך לעיתים מוטב להפעיל אותו מאשר להפעיל אמצעי גבייה חמורים יותר המצויים בפקודת המסים (גבייה) כמו מכירת מקרקעין או מאסר.

נקודות לדיון:

בדיון הקודם בוועדה הועלו מספר נקודות הטעונות ליבון ובירור:

**(1) רכב של נכה –** ח"כ קול וח"כ אלהרר טענו בדיון הקודם בוועדה, כי יש צורך למנוע עיקול רכב של נכה הזקוק לרכבו. סעיף 22 לחוק ההוצאה לפועל, התשכ"ז-1967 (להלן – חוק ההוצאה לפועל), קובע רשימה של מיטלטלין שאין מעקלים אותם, ובכלל זה "כלים, מכשירים, מכונות, מיטלטלין אחרים ובעלי חיים, השייכים לנכה והנחוצים לו לשימושו האישי בגלל נכותו (ס' 22(א)(5) לחוק ההוצאה לפועל). סעיף 11 לפקודת המסים (גביה) קובע כי על עיקול לפי פקודת המסים (גביה) תחול, בין היתר, הוראת סעיף 22 האמור. במהלך השנים, נוצר חוסר בהירות בפסיקת בתי המשפט סביב פירושו של ס' 22(א)(5) לחוק ההוצאה לפועל, באשר לשאלה האם אפשר או אי אפשר לעקל רכב של נכה. בית המשפט העליון קבע[[5]](#footnote-5), כי גם כשמדובר ברכב של נכה אין לפטור מעיקול לפי ס' 22(א)(5) לחוק "מכונית נכים יקרת ערך השייכת לו אם אפשר להתאים לצרכיו החיוניים כנכה מכונית זולה יותר". לאחר פסיקת בית המשפט העליון ניתנו פסקי דין מחוזיים בכיוונים סותרים. בהחלטה אחת[[6]](#footnote-6), נקבע כי היעדרה של המילה "מכונית" מס' 22(א)(5) לחוק ההוצאה לפועל אינה לאקונה אלא הסדר שלילי שבמסגרתו המחוקק לא מנה "מכונית" ברשימת המיטלטלין הפטורים מעיקול. מנגד, בהחלטה אחרת נקבע[[7]](#footnote-7), כי מכונית נכנסת להגדרה של "כלים, מכשירים, מכונות ומיטלטלין אחרים... השייכים לנכה" שבס' 22(א)(5) לחוק, וכן שבהתאם לפסיקת בית המשפט העליון רק בהתקיים תנאים מסוימים (=מדובר במכונית יקרה וניתן למצוא לה חלופה זולה יותר) אפשר לעקל מכונית של נכה, אך אם תנאים אלה לא מתקיימים – לא ניתן לעקלה[[8]](#footnote-8).

לנוכח חוסר הבהירות שנוצרה בפסיקה סביב נקודה זו, הוסכם בין ח"כ קול וח"כ אלהרר לבין נציגי הממשלה, כי סעיף 22 לחוק ההוצאה לפועל יתוקן באופן שיובהר כי גם מכונית של נכה היא בכלל רשימת המיטלטלין שאין לעקלם. בנוסף הוסכם, כי גם רכב של נכה שניתן יהיה לעקלו – למשל בגלל שאינו לצורך "שימושו האישי" של הנכה – לא ניתן יהיה לעקלו ברשות הרבים.

הערת ניסוח: תיקון מקביל נדרש לפסקה (4) לגבי כלי עבודה: תיקונו המוסכם של ס' 22(א)(5) לחוק ההוצאה לפועל שיבהיר כי "מיטלטלין אחרים" כולל גם רכב, מחייב תיקון התאמה גם לס' 22(א)(4) הנוגע לכלי עבודה שאין לעקלם. זאת, לנוכח רשימת הפריטים המקבילים ברישה של שני הסעיפים (=כלים, מכשירים, מכונות, מיטלטלין אחרים, בעלי חיים). הוספת הבהרה ולפיה "מיטלטלין אחרים" כולל גם רכב רק בפסקה (5) לגבי רכוש של נכה ולא בפסקה (4) לגבי כלי עבודה תיצור הסדר שלילי ולפיו רכב אינו בגדר "כלי עבודה" לענין פסקה (4), ללא שיש לכך הצדקה ברורה.

**(2) רכב הנצרך לעבודה –** ח"כ קול וח"כ אלהרר טענו בדיון הקודם בוועדה, כי יש למנוע עיקול רכבו של אדם הזקוק לרכבו לצורך עבודתו. כאמור, סעיף 22 לחוק ההוצאה לפועל, קובע רשימה של מיטלטלין שאין מעקלים אותם, ובכלל זה "כלים, מכשירים, מכונות ומיטלטלין אחרים, וכן בעלי חיים, שבלעדיהם אין החייב יכול לקיים מקצועו, מלאכתו, משלח ידו או עבודתו שהם מקור פרנסתו ופרנסת בני משפחתו, ובלבד ששוויים המוערך אינו עולה על סכום שנקבע בתקנות" (ס' 22(א)(4) לחוק ההוצאה לפועל). סעיף 11 לפקודת המסים (גביה) קובע כי על עיקול לפי פקודת המסים (גביה) תחול, בין היתר, הוראת סעיף 22 האמור. תקנה 50(א) לתקנות ההוצאה לפועל, התש"ם-1979 קובעת כי שווי המיטלטלין הפטורים מעיקול לפי סעיף 22(א)(4) לחוק – הוא בסך 1,300 ₪, ואם המיטלטלין הן מכונות – בסך כולל של 5,000 ₪. היוצא מהאמור הוא שמכונית שבלעדיה החייב אינו יכול לקיים את מקצועו ניתנת לעיקול, אם שוויה עולה על 5,000 ₪[[9]](#footnote-9).

בהקשר זה מוצע לחברי הוועדה לבחון ולשקול האם הסכומים שנקבעו לעניין זה, מבטאים את האיזון הראוי בין זכותו של הזוכה לגבות את חובו לבין הרצון להגן על החייב ולאפשר לו להמשיך ולעבוד בעבודתו. האם סכום של 5,000 ₪ הוא הסכום שמבטא את האיזון הראוי כאשר מדובר ברכב שנחוץ לאדם לעבודתו כמו מונית לנהג מונית או משאית לבעל חברת הובלות? מצד שני, אם מדובר על משאית ששווה מאות אלפי שקלים האם גם אז נאמר שלא ניתן יהיה לגבות ממנה? בסופו של חשבון, השאלה מהו השווי הראוי של הרכוש הנדרש לחייב לצורך עבודתו שמתחת אליו לא ניתן לעקל את אותו הרכוש, היא שאלה של איזון ערכי שהמחוקק נדרש לעשות. בספרות המשפטית[[10]](#footnote-10) הוצע להימנע מקביעת סכום לגבי רכב הנצרך לעבודה ותחת זאת לאמץ את ההלכה שנקבעה לגבי רכב נכה גם לגבי רכב הנחוץ לעבודה, לפיה אפשר לעקל מכונית כששוויה נחשב חריג והחייב יכול להסתפק ברכב זול יותר.

**(3) המצאה מלאה לחייב –** בעקבות דברים שהשמיעה בדיון הקודם נציגת משרד התחבורה, ולפיהם ישנם מקרים לא מעטים שבהם אנשים אינם מקבלים את ההודעה על עיקול רכבם, העלתה ח"כ קול את ההצעה לקבוע כי המצאת ההודעה לחייב תהיה בדרך של "המצאה מלאה" ולא רק של שליחת הודעה לפי סעיף 12ב לפקודת המסים (גביה). בנקודה זו מוצע לבחון את סוגית האופן שבו מומצאים לחייב הודעות לפי פקודת המסים (גביה), הקשיים המעשיים שדרך זו מעוררת, והאם ניתן לחשוב על פתרונות אפשריים ומאוזנים הן מבחינת העלות לרשויות המדינה והן מבחינת היעילות של דרך ההודעה המוצעת.

**(4) עיצומים כספיים/קנסות כספיים –** במסגרת הדיון הקודם התברר כי ניתן יהיה לעשות שימוש באמצעי האכיפה המוצע לא רק ביחס לחוב מס סופי, קרי: חוב שלא ניתן עוד להגיש השגה או ערעור עליו, אלא גם ביחס לעיצומים כספיים או קנסות כספיים שהוטלו על ידי רשות המסים, וזאת אף הנישום הגיש ערעור או השגה עליהן, קרי: אף אם מדובר בחובות שאינם סופיים. כפי שהוסבר לעיל, אחד מהאלמנטים שמצמצמים את הפגיעה עליה הצביע בית המשפט העליון בפרשת **מנאע**, הוא העובדה שמדובר בחוב מס סופי, החלה של ההסדר המוצע גם על חובות שאינם סופיים משמיטה אלמנט זה, ומעצימה את עוצמת הפגיעה.

במסגרת הדיון הקודם בוועדה, סמנכ"ל הגבייה של רשות המסים, מר זאב פורת, אמר כי אין בכוונת רשות המסים לעשות שימוש באמצעי האכיפה של עיקול רכב ביחס לחובות של עיצומים כספיים או של קנסות כספיים. לנוכח האמור, מוצע לשקול לקבוע דברים אלה בחקיקה, ולמצער, לבקש מנציגי רשות המסים להצהיר לפרוטוקול ולהתחייב בפני הוועדה, כי לא ייעשה שימוש באמצעי של עיקול רכב בכל הנוגע לחובות של עיצומים כספיים או קנסות כספיים.

**(5) "מאמץ סביר" –** במסגרת הדיון הקודם, ביקשו ח"כ קול וח"כ אלהרר מנציגי הממשלה לקבוע כי המאמץ להודיע לחייב, סמוך לפני העיקול, על הכוונה לעקל את רכבו לא יהיה "מאמץ סביר" בלבד, כפי שמוצע בהצעת החוק, אלא "מאמץ ממשי" או "מאמץ משמעותי".

**התיקון המוצע ועיקול רכב בהליכי הוצאה לפועל והמרכז לגביית קנסות**

מבירור עם נציגי מערכת ההוצאה לפועל עלה, כי במסגרת הליכי הוצאה לפועל מעוקלים רכבים כדבר שבשגרה, וזאת, גם כאשר הרכבים נמצאים ברשות הרבים. התיקון המוצע עורר שאלות באשר להשלכות האפשריות שלו על הפרשנות של סמכויות מערכת ההוצאה לפועל. לנוכח הקרבה הרבה שבין התחומים (הליכי גביית חובות), ובשל הקרבה הניסוחית של ס' 5(1) לפקודת המסים (גבייה) – שלגביו ניתן פסק דין **מנאע** – לבין ס' 21 לחוק ההוצאה לפועל שעוסק בעיקול מיטלטלין, התעורר החשש כי יצירת הסדרה מקיפה לעיקול רכבים במסגרת גביית חובות מס על פי פקודת המסים (גבייה) בלבד, תתפרש כ"הסדר שלילי" לגבי סמכותם של מערכת ההוצאה לפועל ושל המרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות לעקל רכבים. נקודה זו נבחנה יחד עם נציגי הוצאה לפועל, והוצע לעגן במפורש את סמכות ההוצאה לפועל והמרכז לגביית קנסות לעקל רכבים, וזאת על פי אותו המתווה שהוצע לגבי חוקי המס השונים, בהתאמות הרלוונטיות לגבי כל אחד מהגופים האמורים.

**סעיף 1(2) להצעת החוק – הוספת סעיף 193א לפקודת מס הכנסה (ערב לתשלום חוב מס)**

|  |
| --- |
| (א) מי שאינו חייב בתשלום המס רשאי, בהסכמת הנישום ופקיד השומה, להיות ערב לתשלום חוב מס כהגדרתו בסעיף 195א(ג), ובלבד שהוסבר לו בעל פה וכן בכתב – בטופס הערבות שקבע המנהל ושעליו יחתום הערב – כי בנסיבות שבהן לא ישולם חוב המס יחולו הוראות סעיף קטן (ב).  (ב) אכיפת התשלום מאת ערב כאמור בסעיף קטן (א) תהיה בדרך שבה אוכפים חוב מס לפי הוראות סימן זה. |

במקרים שבהם מאשרת רשות המסים דחיית תשלום מס, בין אם במסגרת הסדר תשלומים ובין אם בדרך של פריסה עתידית, נוהגת רשות המסים להחתים נישומים על ערבות צד ג' כדי להבטיח שהמס ישולם. בדברי ההסבר נטען, כי הואיל ורשות המסים היא רשות מינהלית, ראוי לעגן בחקיקה ראשית את סמכותה לגבות חוב מאת ערב, וכן להפעיל כלפי ערב כאמור אמצעי אכיפה, כך שהערב ייכנס בנעלי החייב, יחד ולחוד, לעניין גביית יתרת החוב במסגרת ההסדר. עוד נטען בדברי ההסבר, כי התיקון המוצע יסודו ברצונה של רשות המסים, מחד גיסא, לאפשר לחייבים לדחות את תשלום המס, זאת בין השאר במקרים שבהם גבייה מיידית של המס עלולה למוטט את עסקו של החייב ולא לאפשר את שיקומו או את גביית המס, ומאידך גיסא, להבטיח את גביית תשלום המס שתשלומו נדחה במלואו ובצורה יעילה. לאור האמור מוצע להוסיף את ס' 193א לפקודה, לקבוע בו הסדר לערבות לתשלום חוב מס וכן לקבוע את סמכות הרשות לאכוף את התשלום מאת הערב. כן מוצע לקבוע סמכות דומה גם ביתר חוקי המס.

התיקון המוצע עורר קשיים באשר ליחסים שבין ההסדרים שקובע חוק הערבות לדיני האכיפה לפי פקודת המסים (גבייה). בשל כך, במסגרת דיונים פנימיים שקדמו לדיון בוועדת החוקה חוק ומשפט, התגבש מתווה חקיקתי מעודכן שיוצר מערכת נורמטיבית ברורה יותר באשר לתחומם של דיני הערבות, מצד אחד, ולתחומם של דיני האכיפה, מצד שני. להלן הנוסח המעודכן של ההצעה באשר לערבות לחוב מס:

|  |
| --- |
| 193א. ניתנה ערובה לפקיד השומה, להבטחת תשלום חוב שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו, בשל הארכת המועד לתשלום החוב בהתאם לסעיף 186, על דרך של מתן ערבות, רשאי פקיד השומה לאכוף את מילוי הערבות לפי פקודת המסים (גביה) או באמצעות בית המשפט המוסמך לכך ובלבד שאם האכיפה היא לפי פקודת המסים (גביה) התקיימו כל אלה:  (1) פקיד השומה רשאי לגבות את החוב מאת החייב לפי סעיף 193.  (2) אין מניעה לדרוש את קיום החיוב מהערב לפי הוראות חוק הערבות, התשכ"ז–1967;  (3) הוסבר לערב בעל פה ובכתב, בטופס שקבע המנהל ויחתום עליו הערב, כי מילוי הערבות ייאכף בדרך זו. |

מוצע להוסיף לפקודה את סעיף 193א, שיקבע את המסגרת לשימוש בכלי של ערבות לחוב מס. על פי המוצע, מקום שבו פקיד השומה הסכים להאריך את המועד לתשלום החוב, וכנגד הארכה זו נתן החייב ערובה בדמות של ערבות לחוב המס, ניתן יהיה לאכוף את מילוי הערבות באמצעות בית המשפט, ובהתקיים תנאים מסוימים גם באמצעות פקודת המסים (גביה). ההסדר המוצע מבחין בין שני מישורים:

המישור הראשון – **התגבשות החיוב** של הערב. מישור זה יישלט על ידי חוק הערבות, כך שחיובו של הערב לשלם ייקבע בהתאם להוראות שנקבעו בחוק הערבות לגבי כל ערב. כך, למשל, אם סעיף 8 לחוק הערבות, התשכ"ז-1967 קובע, כי הנושה אינו רשאי לדרוש מהערב את מילוי ערבותו בלי שדרש תחילה מן החייב את קיום חיובו – אלא בנסיבות המפורטות באותו הסעיף – גם פקיד השומה לא יהא רשאי לאכוף על הערב את מילוי הערבות בלי שדרש תחילה מן החייב את קיום חיובו., וכן לגבי יתר הוראות חוק הערבות.

המישור השני – **דרך אכיפת החיוב** של הערב. מישור זה יישלט על ידי דיני המס, הקובעים כי ניתן לאכוף חוב מס או באמצעות בית משפט או באמצעות פקודת המסים (גביה). כך, לאחר שחיובו של הערב התגבש לפי הוראות חוק הערבות, פקיד השומה יהיה רשאי להפעיל כנגד הערב את פקודת המסים (גביה),וזאת רק במידה והוסבר לערב – בכתב ובעל פה – כי משעה שיתגבש חיובו ניתן יהיה לאכוף נגדו את החיוב באמצעות פקודת המסים (גביה).

נקודות לדיון:

**המציאות בשטח** – כיצד מתנהלת כיום רשות המסים ביחס ל"ערב לחוב מס"? האם מחתימים אנשים על ערבות לחובות מס של אחרים? אם כן – כיצד מתנהל הליך של גבייה מערב כזה מקום בו החייב אינו משלם? מהן הבעיות שבהן נתקלה רשות המסים – אם נתקלה – בבואה לגבות חוב מס ממי שמשמש כערב לחוב כזה?

**סעיף 1(3) להצעת החוק – תיקון סעיף 194 לפקודה (גביית מס במקרים מיוחדים)**

|  |
| --- |
| (א) היתה לפקיד השומה סיבה לחשוש, כי המס על הכנסה פלונית לא ייגבה משום שיש בדעתו של אדם פלוני לצאת מישראל, או מחמת סיבה אחרת, רשאי הוא –  (1) אם כבר נשום אותו אדם לענין אותה הכנסה או שהוא חייב לגביה בתשלום מקדמות - לדרוש בהודעה בכתב, שהאדם יתן מיד ערובה, כדי הנחת דעתו של פקיד השומה, לתשלום המס שנשום, או המקדמות שהוא חייב בהן;  (2) אם עדיין לא נשום האדם כאמור - לשום אותו לפי סכום ההכנסה שעליה נמסר הדו"ח, ואם לא מסר אותו אדם דו"ח או שמסר ואינו מניח את דעתו של פקיד השומה - לפי סכום סביר בעיני פקיד השומה;  (3) אם עדיין לא היה האדם חייב למסור דו"ח על אותה הכנסה - לדרוש ממנו בהודעה בכתב לערוך מיד דו"ח ולאחר מכן יהא פקיד השומה רשאי לפעול לפי האמור בפסקה (2).  (ב) שומה שנערכה לפי סעיף קטן (א)(2) ימסור פקיד השומה הודעה עליה וכל מס שנשום לפי אותה שומה ישולם מיד עם מסירת ההודעה.  (ג) לא שילם הנישום את המס או לא נתן את הערובה לפי סעיף קטן (א)(1), רשאי בית המשפט המוסמך על פי בקשת פקיד השומה, לתת צו, אף שלא בפני הנישום –  (1) על עיכוב יציאתו מהארץ;  (2) על עיקול רכושו ואם נוכח שלא ניתן להבטיח כי הרכוש לא יועבר לאחר אלא בדרך של תפיסתו – על תפיסת רכושו.  (ג1) היה הנישום חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, רשאי בית המשפט המוסמך להורות לפי הוראות סעיף קטן (ג)(1) על עיכוב יציאתו מהארץ של כל מנהל פעיל בחברה או מנהל עסקים או חבר המחזיק מניות המזכות אותו ב-25% לפחות מכוח ההצבעה בה או ב-25% לפחות מהונה במקרה של פירוק.  (ד) נישום ששילם את המס או נתן ערובה לפי סעיף זה זכאי להגיש השגה וערעור לפי הסעיפים 150-158 והסכום ששילם יתוקן לפי התוצאות. |

סעיף 194 לפקודת מס הכנסה – רקע

ס' 194 לפקודת מס הכנסה עוסק בשלושה מקרים שונים, שלגביהם לפקיד שומה יש סיבה לחשש שמס לא ייגבה בשל אחת משתי סיבות: בגלל שבדעתו של אדם מסוים לצאת מישראל או "מחמת סיבה אחרת". את שלושת המקרים האמורים אפשר לחלק לשני מצבים בסיסיים:

המצב הראשון – הוא מצב שבו **אדם חייב מס**[[11]](#footnote-11), ולפקיד השומה יש חשש שהמס שבו הוא חייב לא ייגבה – במצב כזה פקיד השומה רשאי לדרוש באופן מיידי ערובה לתשלום המס.

המצב השני – הוא מצב שבו **אדם טרם חייב במס**[[12]](#footnote-12) ולפקיד השומה יש חשש שהמס שבו הוא יתחייב לא ייגבה – במצב כזה פקיד השומה רשאי לדאוג לכך שתיערך לו שומה באופן מיידי[[13]](#footnote-13), ולתבוע ממנו תשלום מיידי של המס לפי אותה השומה[[14]](#footnote-14).

אם אותו אדם אינו נותן ערובה לתשלום המס (במצב הראשון) או שאינו משלם את המס לפי השומה שנערכה (במצב השני), פקיד השומה רשאי לפנות לביהמ"ש בבקשה להטיל עיקול על רכושו של אותו אדם או להוציא כנגדו צו עיכוב יציאה מהארץ.

בהליך שומה רגיל, אדם שחולק על השומה שפקיד השומה הוציא לו, רשאי קודם כל להשמיע את טענותיו בפני פקיד השומה ולנסות ולשכנע אותו לגבי גובה המס שהוא חייב. אם פקיד השומה אינו משתכנע ומוציא שומה לפי מיטב השפיטה הוא רשאי להגיש השגה על השומה בפני פקיד השומה, ועל החלטתו של פקיד השומה בהשגה הוא רשאי לערער לבית המשפט המחוזי[[15]](#footnote-15). לאורך כל ההליכים האלה ועד לפסק דין סופי על ידי בית המשפט המחוזי לא חלה על הנישום החובה לשלם את סכום החוב השנוי במחלוקת[[16]](#footnote-16), ופקיד השומה אינו רשאי לנקוט בהליכי גבייה כלשהם, לרבות עיקולים. מנגד, בהליך לפי ס' 194, הנישום קודם כל חייב לשלם את הכסף שפקיד השומה טוען שהוא נדרש לשלם או להפקיד ערובה לתשלום אותו הסכום, ורק אז הוא רשאי להגיש השגה וערעור. ואם אינו משלם או נותן ערובה פקיד השומה רשאי לבקש מבית המשפט להטיל עליו עיקול או לאסור את יציאתו מהארץ. דהיינו: עוד לפני שבכלל התברר באופן סופי אם הנישום בכלל חייב במס או לא, הוא כבר נדרש לשלם את מלוא הסכום או להפקיד ערובה וניתן לנקוט נגדו בהליכי גבייה, ורק אחר כך הוא יכול לנסות ולהוכיח את צדקתו.

הפסיקה הצביעה על הפוגעניות של הסעיף ועל הבעייתיות שהשימוש בו מעורר, וכינתה אותו "סעיף דרסטי"[[17]](#footnote-17).

ס"ק (ג) – תפיסת רכוש

מוצע לקבוע כי בהתקיים תנאי ס' 194(ג), דהיינו: הנישום לא שילם את המס או לא נתן את הערובה באחד משני המצבים הנ"ל, בית המשפט יהיה מוסמך, לבקשת פקיד השומה, לתת צו, גם שלא בפני הנישום, לתפיסת רכושו, אם נוכח שלא ניתן להבטיח שהרכוש לא יועבר לאחר אלא בדרך של תפיסתו.

הוספת ס"ק (ג1) – עיכוב יציאה מהארץ בחברת מעטים

ס' 76(א) לפקודת מס הכנסה מגדיר "חברת מעטים" כחברה שמקיימת את שלושת התנאים הבאים: (1) היא בשליטתם של לכל היותר 5 בני אדם[[18]](#footnote-18); (2) היא אינה חברת בת של חברה אחרת שאיננה חברת מעטים; (2) אין לציבור עניין ממשי בה. הייחוד של חברת מעטים הוא שבדרך כלל בעלי השליטה בחברה הם גם אלו שמנהלים אותה ועובדים בה. על אף שפורמאלית מדובר בזהויות משפטיות שונות, העובדה שמבחינה פיזית בעל השליטה והמנהל/עובד זה אותו אדם יוצרת זהות אינטרסים ביניהם, דבר שמאפשר מניפולציות שונות.

ההכרה בפוטנציאל שיש בסיטואציה זו למניפולציה של הרשויות הוכרה בתחומים שונים בחקיקה ובפסיקה: בתחום דיני החברות – הפסיקה אמרה כי בחברת מעטים יש גישה ליברלית יותר לגבי האפשרות לבצע "הרמת מסך" מאשר בחברות רגילות[[19]](#footnote-19); בתחום הביטוח הלאומי – נקבע כי הזכות [לדמי אבטלה](http://www.ovdim.org.il/דמי-אבטלה/) איננה נתונה לבעל שליטה בחברת מעטים, וזאת מחשש למניפולציה של בעלי השליטה שהם גם העובדים וגם המעבידים בו זמנית[[20]](#footnote-20); בתחום דיני המס – בפקודת מס הכנסה יש מספר נפקויות מיסוייות לכך שחברה מוגדרת כ"חברת מעטים": א) המחוקק מגביל את היכולת של בעלי המניות העובדים בחברה שבשליטתם ליהנות מהזכויות והתנאים שמקובל לתת לשכירים רגילים (ס' 32 לפקודה); ב) הגבלות לגבי עיתוי ההכרה בתשלומים או הוצאות שמשלמת החברה לבעלי השליטה (ס' 18 לפקודה); ג) היכולת של רשויות המס להתערב בחלוקת הרווחים של החברה ולראות ברווחים מסוימים של החברה כאילו חולקו כדיבידנד לבעלי המניות, על אף שבפועל לא בוצעה חלוקה כאמור (ס' 77 לפקודה). גם כאן, כל ההוראות הללו, מקורם בחשש למניפולציות מיסוייות הנובעות מהעובדה שהעובד ובעל השליטה הם אותו אדם.

בדברי ההסבר נטען כי מוצע לתקן את ס' 194, כדי ליצור סעיף מקביל לס' 115 לחוק מע"מ, הקובע כי במקרה של חוב של חברת מעטים, ניתן לעכב יציאה מן הארץ של מנהל פעיל בה או מנהל עסקים או בעל מניות המחזיק ביותר מ-25% מהון המניות או מכוח ההצבעה. לנוכח האמור לעיל, באשר לאופיה וטיבה של "חברת מעטים" נראה כי התיקון המוצע סביר.

**מיסוי מקרקעין**

**סעיף 2(1) להצעת החוק – תיקון סעיף 92 לחוק מיסוי מקרקעין (עיקול רכב)**

|  |
| --- |
| (א) על גביית המס וכן על גביית הפרשי הצמדה וריבית וקנסות לפי פרק זה, תחול פקודת המסים (גביה).  (ב) לצורך גבייה כאמור בסעיף קטן (א), רשאי המנהל לעקל בהתאם להוראות סעיף 5(1) לפקודת המסים (גבייה) גם רכב של החייב הנמצא ברשות הרבים, שלא במהלך נסיעה, ובלבד שמתקיים המפורט להלן, לפי העניין:  (1) הרכב נמצא בסמוך לחצריו של החייב;  (2) אם הרכב אינו נמצא בסמוך לחצריו של החייב – מתקיימים תנאים אלה:  (א) לעיקול קדם עיקול ברישום של כלי רכב במשרד הרישוי והומצאה לחייב הודעה על כך; לעניין המצאה כאמור יחולו הוראות סעיף 12ב לפקודת המסים (גבייה);  (ב) המנהל עשה מאמץ סביר להודיע לחייב, בסמוך לפני העיקול, על הכוונה לעקל את רכבו. |

בדומה לתיקון המוצע בפקודת מס הכנסה לגבי עיקול ותפיסה של רכבים, מוצע לקבוע במפורש בחוק מיסוי מקרקעין כי ניתן לעקל ולתפוס רכבים של חייבים במס, וזאת לאחר שחובם הפך סופי ואינו ניתן עוד לערעור או השגה. תיקוני הניסוח וההערות שנכתבו לעיל באשר להסדר המוצע בדבר עיקול רכבים, רלוונטיות גם כאן.

**סעיף 2(2) להצעת החוק – הוספת סעיף 92א לחוק מיסוי מקרקעין (ערב לתשלום חוב מס)**

|  |
| --- |
| (א) מי שאינו חייב בתשלום המס רשאי, בהסכמת הנישום והמנהל, להיות ערב לתשלום חוב מס, ובלבד שהוסבר לו בעל פה וכן בכתב – בטופס הערבות שקבע המנהל ושעליו יחתום הערב – כי בנסיבות שבהן לא ישולם חוב המס יחולו הוראות סעיף קטן (ב).  (ב) אכיפת התשלום מאת ערב כאמור בסעיף קטן (א) תהיה בדרך שבה אוכפים חוב מס לפי הוראות פרק זה. |

בדומה לתיקון המוצע בפקודת מס הכנסה, מוצע לקבוע גם בחוק מיסוי מקרקעין סמכות לגביית ערבות מצד שלישי, וכן לקבוע כי הליכי הגבייה יחולו על הערב באותו האופן שבו הם חלים על החייב. תיקוני הניסוח וההערות שנכתבו לעיל באשר להסדר המוצע בדבר "ערבות לחוב מס", רלוונטיות גם כאן.

**חוק מס ערך מוסף**

**סעיף 3(1) להצעת החוק – תיקון סעיף 102 לחוק מס ערך מוסף (עיקול רכב)**

|  |
| --- |
| (א) פקודת המסים (גביה) תחול על גביית המגיע לאוצר המדינה לפי חוק זה וניתן לגבותו גם בדרך תובענה אזרחית.  (ב) לצורך אכיפת המגיע לאוצר המדינה לפי חוק זה רשאי המנהל לעקל בהתאם להוראות סעיף 5(1) לפקודת המסים (גבייה) גם רכב של החייב הנמצא ברשות הרבים, שלא במהלך נסיעה, ובלבד שמתקיים המפורט להלן, לפי העניין:  (1) הרכב נמצא בסמוך לחצריו של החייב;  (2) אם הרכב אינו נמצא בסמוך לחצריו של החייב – מתקיימים תנאים אלה:  (א) לעיקול קדם עיקול ברישום של כלי הרכב במשרד הרישוי והומצאה לחייב הודעה על כך; לעניין המצאה כאמור יחולו הוראות סעיף 12ב לפקודת המסים גבייה;  (ב) המנהל עשה מאמץ סביר להודיע לחייב, בסמוך לפני העיקול, על הכוונה לעקל את רכבו. |

בדומה לתיקון המוצע בפקודת מס הכנסה לגבי עיקול ותפיסה של רכבים, מוצע לקבוע במפורש גם בחוק מס ערך מוסף כי ניתן לעקל ולתפוס רכבים של חייבים במס, וזאת לאחר שחובם הפך סופי ואינו ניתן עוד לערעור או השגה. תיקוני הניסוח וההערות שנכתבו לעיל באשר להסדר המוצע בדבר עיקול רכבים, רלוונטיות גם כאן.

**סעיף 3(2) להצעת החוק – הוספת סעיף 102א לחוק מס ערך מוסף (ערב לתשלום חוב מס)**

|  |
| --- |
| (א) מי שאינו חייב בתשלום המס רשאי, בהסכמת החייב במס והמנהל, להיות ערב לתשלום חוב מס, ובלבד שהוסבר לו בעל פה וכן בכתב – בטופס הערבות שקבע המנהל ושעליו יחתום הערב – כי בנסיבות שבהן לא ישולם חוב המס יחולו הוראות סעיף קטן (ב).  (ב) גביית התשלום מאת ערב כאמור בסעיף קטן (א) תהיה בדרך שבה גובים את המגיע לאוצר המדינה לפי הוראות פרק זה. |

בדומה לתיקון המוצע בפקודת מס הכנסה לגבי ערבות לחוב מס, מוצע לקבוע במפורש גם בחוק מס ערך מוסף סמכות לגביית ערבות מצד שלישי, וכן לקבוע כי הליכי הגבייה יחולו על הערב באותו האופן שבו הם חלים על החייב. תיקוני הניסוח וההערות שנכתבו לעיל באשר להסדר המוצע בנוגע לערבות לחוב מס, רלוונטיות גם כאן.

**סעיף 3(3) להצעת החוק – תיקון סעיף 115 לחוק מס ערך מוסף (עיכוב יציאה מהארץ)**

|  |
| --- |
| (א) נדרש חייב במס לשלם את המס המגיע ממנו או לתת ערובה לתשלומו או להגיש דו"ח שנדרש להגישו, ולא עשה כן, רשאי בית משפט השלום במקום מושבו או במקום עסקו של החייב, על פי בקשת המנהל, לתת צו, אף שלא בפניו, על עיכוב יציאתו מהארץ ועל עיקול רכושו ואם נוכח שלא ניתן להבטיח כי הרכוש לא יועבר לאחר אלא בדרך של תפיסתו – על תפיסת רכושו עד למילוי תנאים שקבע.  (ב) היה החייב במס חברת מעטים כאמור בסעיף 76 לפקודת מס הכנסה, ניתן להורות כאמור בסעיף קטן (א) על עיכוב יציאתו מהארץ של כל מנהל פעיל בחברה או מנהל עסקים או חבר המחזיק מניות המזכות אותו לפחות ב-26% מכוח ההצבעה בה או לפחות ב-26% מהונה במקרה של פירוק.  (ג) נדרש חייב במס שהוא חבר בני אדם לשלם את המס המגיע ממנו, והיה למנהל חשד סביר כי המס לא ישולם, רשאי בית המשפט כאמור בסעיף קטן (א), על פי בקשת המנהל, לתת צו לעיכוב יציאתו מהארץ של מנהל פעיל, יושב ראש הדירקטוריון או מנהל עסקים, באותו חבר בני אדם, לשם חקירתו או לשם פעולות הדרושות להבטחת תשלום המס, ובלבד ששוכנע בית המשפט כי יציאתו מהארץ עלולה לסכל חקירה או פעולות כאמור וכי לא ניתן להטיל ערובה מתאימה להבטחת קיומן. |

בדומה לתיקון המוצע בפקודת מס הכנסה, מוצע לקבוע במפורש גם בחוק מע"מ כי בהתקיים תנאי סעיף 115(א) לחוק מע"מ, דהיינו: חייב במס לא שילם את המס המגיע ממנו או לא נתן ערובה לתשלומו, בית המשפט יהיה מוסמך, לבקשת המנהל, לתת צו, גם שלא בפני הנישום, לתפיסת רכושו, אם נוכח שלא ניתן להבטיח שהרכוש לא יועבר לאחר אלא בדרך של תפיסתו.

**חוקים נוספים**

**סעיף 5 להצעת החוק – תיקון ס' 7 לחוק הבלו על הדלק (עיקול רכב וערב לתשלום חוב מס)**

|  |
| --- |
| (א) הבלו ועיצום כספי כאמור בסעיף 25א ניתנים לגביה לפי פקודת המסים (גביה), והוראות אותה פקודה, למעט סעיף 12 שבה, יחולו על הבלו ועל עיצום כספי כאמור כאילו היו מס כמשמעותו באותה פקודה.  (ב) הוראות סעיפים 102(ב), 102א, 102ב ו-102ג לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו–1975, יחולו לעניין גבייה כאמור בסעיף קטן (א), בשינויים המחויבים. |

החלת ס' 102(ב) לחוק מע"מ: עיקול רכב

בדומה לתיקון המוצע בפקודת מס הכנסה לגבי עיקול ותפיסה של רכבים, מוצע לקבוע במפורש גם בחוק הבלו על הדלק כי ניתן לעקל ולתפוס רכבים של חייבים במס, וזאת לאחר שחובם הפך סופי ואינו ניתן עוד לערעור או השגה. תיקוני הניסוח וההערות שנכתבו לעיל באשר להסדר המוצע בדבר עיקול רכבים, רלוונטיות גם כאן.

החלת ס' 102א לחוק מע"מ: ערב לתשלום חוב מס

בדומה לתיקון המוצע בפקודת מס הכנסה לגבי ערבות לחוב מס, מוצע לקבוע במפורש גם בחוק הבלו על הדלק סמכות לגביית ערבות מצד שלישי, וכן לקבוע כי הליכי הגבייה יחולו על הערב באותו האופן שבו הם חלים על החייב. תיקוני הניסוח וההערות שנכתבו לעיל באשר להסדר המוצע בנוגע ל"ערבות לחוב מס", רלוונטיות גם כאן.

**סעיף 6 להצעת החוק – תיקון סעיף 231א1 לפקודת המכס (עיקול רכב וערב לתשלום חוב מס)**

|  |
| --- |
| (א) הוראות סעיפים 1א(א), 100, 102א, 103, 106, 106ב, 108(ב), 135 ו-142 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, יחולו, בשינויים המחוייבים לפי הענין, לענין מכס על פי פקודה זו.  (ב) הוראות סעיף 102(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו–1975, יחולו על גבייה כאמור בסעיף קטן (א). |

החלת ס' 102(ב) לחוק מע"מ: עיקול רכב

בדומה לתיקון המוצע בפקודת מס הכנסה לגבי עיקול ותפיסה של רכבים, מוצע לקבוע במפורש גם בפקודת המכס כי ניתן לעקל ולתפוס רכבים של חייבים במס, וזאת לאחר שחובם הפך סופי ואינו ניתן עוד לערעור או השגה. תיקוני הניסוח וההערות שנכתבו לעיל באשר להסדר המוצע בדבר עיקול רכבים, רלוונטיות גם כאן.

החלת ס' 102א לחוק מע"מ: ערב לתשלום חוב מס

בדומה לתיקון המוצע בפקודת מס הכנסה לגבי ערבות לחוב מס, מוצע לקבוע במפורש גם בפקודת המכס סמכות לגביית ערבות מצד שלישי, וכן לקבוע כי הליכי הגבייה יחולו על הערב באותו האופן שבו הם חלים על החייב. תיקוני הניסוח וההערות שנכתבו לעיל באשר להסדר המוצע בנוגע ל"ערבות לחוב מס", רלוונטיות גם כאן.

**סעיף 7 להצעת החוק – תיקון סעיפים 13 ו-29ד לחוק מס קנייה (טובין ושירותים) (עיקול רכב וערב לתשלום חוב מס)**

|  |
| --- |
| 13. (א) המס ניתן לגביה בדרך תביעה אזרחית או לפי פקודת המסים (גביה), והוראות אותה פקודה – להוציא סעיף 12 – יחולו על המס כאילו היה מס כמשמעותו באותה פקודה.  (א1) הוראות סעיף 102(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו–1975, יחולו על גבייה כאמור בסעיף קטן (א).  (ב) (בוטל).  (ג) המנהל רשאי לעכב הוצאתם של טובין מפיקוח המכס עד לסילוק המס המגיע מהחייב במס על טובין אלה או על טובין אחרים שיבואם חייב במס.  29ד. הוראות סעיפים 1א, 102א, 106, 112א ו-144א לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, יחולו, בשינויים המחוייבים לפי הענין, לענין המס על פי חוק זה. |

החלת ס' 102(ב) לחוק מע"מ: עיקול רכב

בדומה לתיקון המוצע בפקודת מס הכנסה לגבי עיקול ותפיסה של רכבים, מוצע לקבוע במפורש גם בחוק מס קנייה (טובין ושירותים) כי ניתן לעקל ולתפוס רכבים של חייבים במס, וזאת לאחר שחובם הפך סופי ואינו ניתן עוד לערעור או השגה. תיקוני הניסוח וההערות שנכתבו לעיל באשר להסדר המוצע בדבר עיקול רכבים, רלוונטיות גם כאן.

החלת ס' 102א לחוק מע"מ: ערב לתשלום חוב מס

בדומה לתיקון המוצע בפקודת מס הכנסה ובחוק מס ערך מוסף, מוצע לקבוע במפורש גם בחוק מס קנייה (טובין ושירותים) סמכות לגביית ערבות מצד שלישי, וכן לקבוע כי הליכי הגבייה יחולו על הערב באותו האופן שבו הם חלים על החייב. תיקוני הניסוח וההערות שנכתבו לעיל באשר להסדר המוצע בנוגע ל"ערבות לחוב מס", רלוונטיות גם כאן.

1. בג"ץ 6824/07 **מנאע נ' רשות המסים** (2010). [↑](#footnote-ref-1)
2. בית המשפט מעיר כי עקרון חוקיות המנהל חל ביחס לכל פעולה של הרשות גם כאלה שאין בהן כדי לפגוע בזכויות. אבל, במקום שבו פעולתה של הרשות עלולה להביא לפגיעה בזכויות יסוד, ההקפדה על דרישת ההסמכה המפורשת תהיה חזקה יותר, וההסמכה תידרש להיות ברורה, מפורטת ומפורשת בחקיקה ראשית. [↑](#footnote-ref-2)
3. בית המשפט מעיר שלביקורת השיפוטית יש חשיבות מיוחדת דווקא בנסיבות אלה, שבהן ניתן לרשות הכוח לפעול לגביית חוב, מבלי ששאלת קיומו של החוב ושיעורו נבחנה קודם לכן בהליך שיפוטי אלא בהליך מנהלי בלבד. [↑](#footnote-ref-3)
4. ברור כי עיכוב רכב במחסום משטרתי והוראה של השוטר לבעל הרכב להעמיד את רכבו בצד, אינה מצב שבו הרכב "חונה", שכן הרכב נמצא במהלך נסיעה אלא שהוא מעוכב בצד על ידי המשטרה. [↑](#footnote-ref-4)
5. ע"א 1886/92 **כתבי נ' אלגוב** (1992). [↑](#footnote-ref-5)
6. בש"א 8671/02 **יורם נ' בנק לאומי** (2002). [↑](#footnote-ref-6)
7. בר"ע 510/08 **יהודה גור נ' בנק המזרחי** (2008). [↑](#footnote-ref-7)
8. יוער, כי בקשת רשות ערעור שהוגשה לעליון על החלטה זו (רע"א 9890/08 **יהודה גור נ' בנק המזרחי המאוחד** (2009)) – נדחתה. [↑](#footnote-ref-8)
9. יוער כי בהתאם לנוהל פנימי של רשות האכיפה והגביה, לא מבצעים עיקול של מכונית ששוויה מתחת ל-5,000 ₪, כך שלמעשה ההגנה של ס' 22(א)(4) לחוק ההוצאה לפועל אינה רלוונטית למכוניות. [↑](#footnote-ref-9)
10. פרופ' פבלו לרנר, **נכסים פטורים מעיקול** (תל אביב, התשע"ג-2013), 190-191. [↑](#footnote-ref-10)
11. מדובר במצב שראובן כבר נישום על הכנסתו או שהוא חייב לשלם מקדמה (ס' 194(א)(1) לפקודת מס הכנסה). [↑](#footnote-ref-11)
12. מדובר במקרה שבו ראובן לא נישום על הכנסתו והיה חייב במסירת דו"ח למס הכנסה והוא מסר דו"ח, לא מסר דו"ח או שמסר דו"ח שאינו מניח את דעתו של פקיד השומה (ס' 194(א)(2) לפקודת מס הכנסה); או במקרה שבו ראובן לא נישום על הכנסתו וטרם היה חייב במסירת דו"ח למס הכנסה (ס' 194(א)(3) לפקודת מס הכנסה). [↑](#footnote-ref-12)
13. במקרה שבו ראובן היה חייב במסירת דו"ח למס הכנסה והוא מסר דו"ח - רשאי פקיד השומה לשום את ראובן לפי הדו"ח שמסר; במקרה שבו ראובן לא מסר דו"ח או שמסר דו"ח שאינו מניח את דעתו של פקיד השומה – רשאי פקיד השומה לשום את ראובן לפי סכום ש"סביר בעיניו" (ס' 194(א)(2) לפקודת מס הכנסה); במקרה שבו ראובן לא נישום על הכנסתו וטרם היה חייב במסירת דו"ח למס הכנסה – רשאי פקיד השומה לדרוש בכתב מראובן לערוך מיד דו"ח ולאחר מכן פקיד השומה יהיה רשאי לשום אותו על יסוד הדו"ח, או לשום אותו לפי סכום ש"סביר בעיניו" (ס' 194(א)(3) לפקודת מס הכנסה). [↑](#footnote-ref-13)
14. ס' 194(ב) לפקודת מס הכנסה. [↑](#footnote-ref-14)
15. ס' 150 לפקודה – השגה; ס' 153 לפקודה – ערעור. [↑](#footnote-ref-15)
16. ס' 183 לפקודה – לגבי הגשת השגה; ס' 184 לפקודה – לגבי הגשת ערעור. [↑](#footnote-ref-16)
17. ראו, לדוגמא: בש"א (י-ם) 8097/01 חברת דובק אלנטשה לסיגריות ישראליות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים (2001); ה"פ (מרכז) 47337-12-12 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2013); עמ"ה (ת"א) 39151-01-13 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' עלא אבו-לטיף (2013). [↑](#footnote-ref-17)
18. לעניין חישוב חמשת בני האדם, אדם וקרובו (בן זוגו, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא, צאצא בן זוג ובן זוג של כל אחד מאלה), אדם ובא כוחו או שותפים בשותפות נחשבים לאדם אחד (ס' 76(ד) לפקודה). [↑](#footnote-ref-18)
19. ע"א 10582/02 [**ישראל בן אבו**](http://www.nevo.co.il/Handlers/Search/Sides.ashx?resultstype=0&name=%d7%99%d7%a9%d7%a8%d7%90%d7%9c+%d7%91%d7%9f+%d7%90%d7%91%d7%95) **נ'** [**דלתות חמדיה בע"מ**](http://www.nevo.co.il/Handlers/Search/Sides.ashx?resultstype=0&name=%d7%93%d7%9c%d7%aa%d7%95%d7%aa+%d7%97%d7%9e%d7%93%d7%99%d7%94+%d7%91%d7%a2%22%d7%9e); רע"א 2262/13 **זוז תשתיות ופיתוח בע"מ נ' פיתוח וגינון הצפון 2001 בע"מ**. [↑](#footnote-ref-19)
20. ס' 6ב לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ח-1998. למשל, בעל השליטה יכול להקפיץ את שכרו ואז לפטר את עצמו, כדי לזכות בדמי אבטלה לפי סכום השכר הגבוה שהוא קבע לעצמו. [↑](#footnote-ref-20)